

論 説

契約形式と「収入すべき金額」

——譲渡所得課税に関する「売買・交換事件」を素材として——

末 崎 衛

はじめに

納税者のした契約が2つの（相互）売買契約であり、自己の資産の譲渡に係る「収入すべき金額」（所得税法36条1項）が売買代金額（約7億円）であるか、それとも1つの補足金付交換契約であって、「収入すべき金額」は相手方から取得した財産の時価と交付された金銭との合計額（約10億円）であるか⁽¹⁾——、この点が争われた事件において、東京地判平成10年5月13日訟月47巻1号199頁⁽²⁾（以下単に「地裁判決」という）は、1つの交換契約であると解し、「収入すべき金額」を約10億円としてなされた課税処分を適法としたが、控訴審東京高判平成11年6月21日訟月47巻1号184頁⁽³⁾（以下「高裁判決」または「本件高裁判決」という）はこれを覆し、当事者が選択した形式のとおり2つの売買契約であり、「収入すべき金額」は約7億円であるとして、課税処分を取り消した⁽⁴⁾（以下この事件を単に「本件」という）。

この事件では、訴訟当事者も裁判所も次の前提に立っていた。それは、「収入すべき金額」が幾らであるかは当事者の選択した契約の形式に左右される、という考え方である。納税者のした契約が売買契約であるなら

(1) 譲渡所得の金額は「総収入金額」から「当該所得の基因となつた資産の取得費」等を控除して算出するものとされ（所得税法33条3項）、「総収入金額に算入すべき金額」が「収入すべき金額」とされる（同法36条1項）。したがって、正確に記載すれば本件譲渡資産（後述）の譲渡により生じる「総収入金額に算入すべき金額」が幾らかが問われた事案となるが、本稿では「収入すべき金額」と表記する。

(2) 他に判時1656号72頁、税資232号7頁。

(3) 他に判時1685号33頁、判タ1023号165頁、税資243号669頁等。

(4) 高裁判決に対する税務署長側の上告受理申立てに対しては、最高裁判所が平成15年6月13日付で不受理決定をし（税資253号順号9367）、高裁判決が確定している。

ば、その資産を譲渡して得た「収入すべき金額」は売買代金の額であるが、その契約が交換契約であるならば、納税者が得た「収入すべき金額」は相手方から譲り受けた資産の時価と補足金の額との合計額となる、というように、契約の形式と「収入すべき金額」の問題は結びついていると考えるのである。そして、交換契約であると主張する論者からは、この事件やいわゆる映画フィルムリース事件⁽⁵⁾をきっかけとして、いわゆる「私法上の法律構成による否認」論が提起され、裁判実務においても学界においてもその是非が議論されてきた。筆者は、「私法上の法律構成による否認」論については、その名に反して私法上の契約解釈のルールとしては到底認められず、解釈手法として採り得ないものと考えており⁽⁶⁾、本件についても、2つの売買契約であると解した高裁判決が正当であると考えている⁽⁷⁾。

しかし、この高裁判決に対しては、上記の前提に立たない考え方からの批判もされている。それは、当事者が行った契約は売買契約であると解しても、「収入すべき金額」を代金額（約7億円）であると考えする必要はなく、約10億円と解することが可能である、という考え方である。筆者は、この見解については批判的に考えているが、そこでは、「収入すべき金額」とそれが生じる原因となった資産の譲渡の契約形式との関係をどのように解すべきか、特に譲渡所得課税の本質論や「収入」という用語の意義を根拠として、「収入すべき金額」と譲渡の契約形式とを切り離して考えることが許されるか、という点が問題となるように思われる。

そこで本稿では、本件を題材としてまず①「収入すべき金額」がその原因となった譲渡の契約形式によって定まるという前提に立ち、本件取引に

(5) 最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁。

(6) 拙稿『「私法上の法律構成による否認」についての一考察』税法学550号13頁（2003）、同『「私法上の法律構成による否認」の問題点—民法上の組合による航空機リースに関する名古屋地裁判決を題材として—』税法学553号69頁（2005）、同『「租税回避目的」と契約解釈—「私法上の法律構成による否認」論の批判的検討—』税法学560号89頁（2008）。

(7) 高裁判決の結論を支持する評釈として、占部裕典・判評495号2頁（判時1703号180頁、2000）、増田英敏・ジュリ1182号105頁（2000）〔地裁判決の評釈〕および同・税務事例32巻11号1頁（2000）、千田喜造・税経通信58巻3号199頁（2003）、大淵博義・税理46巻12号13頁・13号11頁（2003）、谷口勢津夫・別冊ジュリ178号〔租税判例百選第4版〕38頁（2005）。高裁判決に反対する評釈については、本稿中において別に適宜示す。

については交換契約でなく売買契約であると解すべきであることを論じた。その上でさらに②「収入すべき金額」をその原因となった譲渡の契約形式と切り離して考えることができるか否かを検討する。

第1 事案の概要と地裁・高裁各判決の判断

まず、本件の事案の概要と上記各判決の内容を整理しておくことにする。

1 事案の概要と争点

Xとその養親Aは、合わせて約95㎡の一団の土地（3筆）を所有し、その上にAが建物を所有してそこに居住していた（Xの所有する土地2筆についてはAがXから賃借していた）。Xらは、これらの土地、建物および賃借権（以下まとめて「本件譲渡資産」という）を、地上げをしていたP株式会社の求めに応じて同社に合計7億3313万円で売却する一方、同じ日に、Pから時価約7億円の土地等（甲土地と、隣接する乙土地の借地権および同土地上の丙建物。以下「本件取得資産」という）を代金4億3400万円で買い受けた（以上の本件譲渡資産と本件取得資産に係る取引を「本件取引」という）。

Xらは、本件取引による本件譲渡資産の譲渡による収入金額が上記売買代金7億3313万円であることを前提として各自所得税の確定申告をしたが、所轄税務署長Yらは、本件取引が不可分一体の補足金付交換契約であり、本件譲渡資産の譲渡による収入金額は本件取得資産の時価7億7820万円と（内訳は甲土地が6億3750万円、乙土地の借地権が1億4070万円、丙建物は無価値）、売買代金の相殺差金としてPからXらに支払われた2億9913万円（以下「本件差金」という）の合計10億7733万円であるとして、Xらの所得税の増額更正処分等をした（以下「本件課税処分」という）^⑧。

⑧ 本件では本文の所得税に対する本件課税処分の他に、Aが本件取引後に死亡したことによって生じた相続税についての増額更正処分等もなされており、そこでは平成8年改正前の租税特別措置法69条の4の適用の可否が争われているが、本稿では取り上げない。なお、この更正等に関しては地裁判決において取り消され、高裁判決もその判断を維持している。

本件の争点は、本件取引がXらの主張のとおり2つの相互売買契約であるか、Yらの主張のとおり1つの補足金付交換契約であるか、であり、この点については地裁判決が後者、高裁判決が前者であるとそれぞれ認定している。しかし、いずれの判決においても判断の基礎として認定された事実は同じであり、その概要は次のとおりである。

- ① 当初、Aは本件譲渡資産（建物）に居住しており売却の意思はなかったが、地上げの進行に伴い居住環境が悪化し、またP社の購入意思も強かったことから、「適切な代替資産があり、譲渡価額をもって代替土地及び代替建物の建築費用及び税金を支払ってなお利益のある価額で譲渡できるならば譲渡に応ずる」旨の意向をP社側に示した。
- ② X側（具体的には交渉に当たったXの夫B、以下同じ）は、本件取得資産と本件譲渡資産とはほぼ見合った価値であると認識しており、P社側の認識も、土地としての利用価値は本件取得資産（甲土地と乙土地）の方が高いというものであった。
- ③ P社は、甲土地を7億1400万円で第三者から取得し、また、丙建物とその敷地（乙土地）の借地権を1億7000万円で取得した。
- ④ 本件譲渡資産については、取引に先立って譲渡予定総額を約8億5300万円とする国土利用計画法23条1項の届出がされたが、同法24条に基づく勧告を受けた。そのため、譲渡予定総額を7億3313万円余りとする届出が再度なされ、これについては不勧告の通知がされた。
- ⑤ X側は、代替地を取得することができるが故に本件譲渡資産を譲渡するのであって、本件譲渡資産の譲渡（売却）のみを行う意思はなかった。
- ⑥ P社は地上げを急いでおり、本件取引の進行に関する主導権はX側が持っていた。
- ⑦ 本件取引の契約形式等についてはX側が提示した。具体的には、契約の形式を個別の売買契約とし、本件譲渡資産の売買代金額を上記不勧告通知の金額7億3313万円、本件取得資産の売買代金額を合計4億3400万円とした。本件取得資産の売買代金額は、本件譲渡資産の売買

代金額で代替建物の建築費用や税金等を支払ってなお利益のある価額となるよう、X側において計算した金額であった。以上の提示内容にP社も合意した。

- ⑧ 本件譲渡資産と本件取得土地とは、同一路線に面し、都市計画法上の規制については同一の地域にある。また、本件譲渡土地が約95㎡であるのに対し、甲土地と乙土地は合わせて約110㎡をなす一団の土地であり、近隣環境、接道条件、画地要件はほぼ同等（ビル建築用地としては一般的には本件取得資産が優る）と認められるものであった。

2 地裁判決（交換契約と解釈）

地裁判決は、次のとおり述べて、本件取引で採用された契約形式が交換契約であったと解し⁽⁹⁾、これを根拠に課税処分を適法と判断した。

「本件取引の経過に照らせば、Aらにとって、本件譲渡資産を合計7億3313万円で譲渡する売買契約はそれ自体でAらの経済目的を達成させるものではなく、代替土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成するものであったこと、他方、P社としても、本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、右売買契約によってAらに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があったのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額からAらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであることからすれば、本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、P社において本件取得資産及び本件差金を、Aらにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換（民法586条）であったというべきである。」

(9) これに対し、増田・前注(7)ジュリ107頁は、地裁判決が私法上交換契約であると解釈したのではなく、私法上は2つの売買契約であるとした上でいわゆる租税回避の否認を行ったと理解されるようである。租税回避およびその否認については後注(5)(6)参照。

3 高裁判決（2つの売買契約と解釈）

これに対し高裁判決は、まず地裁判決が触れなかったXらの意図・目的について指摘している。すなわち、地裁判決と同様の事情を挙げた上で「Aら側とP社との間で本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果Aら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」と述べ、Xらが税負担の軽減を図る意図・目的に基づいて2つの相互売買契約の形式を選択したことを指摘している。

しかし同判決は続けて、本件取引においてどのような契約形式を選択するかは当事者（AらとP社）に委ねられていると指摘し（契約自由の原則）、「確かに、本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない」と述べた。

続けて同判決は、仮に2つの売買契約という契約形式が仮装されたものであり、当事者の真の合意が交換契約であるならば、これを前提とした課税がされるべきであると述べつつ、本件については2つの売買契約という契約形式が仮装のものということとはできない旨を次のとおり判示した。

「本件取引にあっては、Aらの側においてもまたP社の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件

譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。」

さらに同判決は、租税法律主義の下では、法律の根拠なくして、当事者が選択した2つの売買契約を1つの補足金付交換契約に引き直した上での課税（租税回避の否認）をすることは許されないと述べ、結局、本件課税処分を違法として取り消した。

第2 契約解釈についての検討

筆者は、本件のXらとP社との契約は2つの売買契約と解すべきであり、高裁判決の判断が正当であると考ええる。

たしかに、本件取引の経過をみれば、交換契約で行われるのが自然であるといえるだろう。また、XらにもP社にも、どちらか1つの売買契約のみを実行するつもりがなかったことは明らかといえよう。そうであれば、XらおよびP社の「真実の合意」は、本件譲渡資産と本件取得資産（に本件差金を加えたもの）との交換であったと解すべきかにもみえる。

しかし、契約解釈としては、本件取引は2つの売買契約であると解するほかない。以下、筆者が2つの売買契約と解する理由を述べ、次に交換契約であると解する見解の根拠について検討する。

1 2つの売買契約と解すべき理由

(1) 探求されるべき当事者の意思：「効果意思」

当事者の結んだ契約の性質が何であるかは、当事者の意思表示、中でも「効果意思」の内容が何であるかを探求して判断すべきことになる。契約が一般に、利害を異にする当事者の、内容的に対応する意思表示の合致に

よって成立するものとされ⁽¹⁰⁾、意思表示が「効果意思」の表示、すなわち、権利変動（権利の発生・移転・消滅）という法律効果を発生させようという意思を外部に示す行為とされているからである⁽¹¹⁾。

ここにいう効果意思とは、表意者の心理のうち、その意思表示によって最終的に認められる法律効果に対応する意思を指すとされるが⁽¹²⁾、契約の解釈において探求されるべき効果意思とは、表意者が選択する契約類型の基本的部分に関する意思ということになる。契約が成立するためには「契約の本質的な部分に関する表示」の合致が必要であり、ここにいう「本質的部分」が、契約類型に固有の要素を指すと解されているからである⁽¹³⁾。

本件取引でいえば、①Xらの効果意思が「本件譲渡資産を代金合計7億3313万円で売ろう」というものと「本件取得資産を代金合計4億3400万円で買おう」というものの2つであったか（P社の効果意思は「売ろう」と「買おう」が反対になる）、それとも②「本件譲渡資産と本件取得資産とを交換しよう」という1つのものであったかが問われることになる。

XらがP社に本件譲渡資産を譲渡する代わりにP社から本件取得資産を譲り受けることは、上記①②のどちらに解そうとも可能であり、矛盾しない。問題は、次の2点にあると整理できるだろう。まず1つは、本件取引において2つの売買契約という形式が採られた理由がXらの税負担の軽減にある（と優に推認される）ことを、効果意思の解釈（探求）においてどのように評価するか、である。もう1つは、XらもP社もいずれか一方の売買契約のみを実行する意思がないことや、本件取得資産の売買代金額が本件譲渡資産の売買代金額からいわば「逆算」して決められていることは、当事者の効果意思が本件譲渡資産と本件取得資産の交換であったことの証

(10) 四宮和夫＝能見善久『民法総則』（弘文堂、第7版、2005）155頁。

(11) 意思表示は本文で述べた①効果意思の他、②表示意思および③表示行為から構成される。②の表示意思とは「効果意思を表示する」という意思、③の表示行為とは効果意思を外部に示す行為（言語や動作）と説明される。潮見佳男『民法総則講義』（有斐閣、2005）63頁、四宮＝能見・前注(10)171頁等。

(12) 山本敬三『民法講義Ⅰ総則』（有斐閣、第2版、2005）111頁。

(13) 大村敦志『消費者法』（有斐閣、第3版、2007）63頁。

左ではないのか、である¹⁴⁾。以下順に検討したい。

(2) 税負担軽減の意図・目的との関係

本件譲渡資産の譲渡と引き換えに本件取得資産と本件差金を取得しつつ、この譲渡による所得税課税の負担を軽減しようとするれば、1つの補足金付交換契約を選択するより、2つの相互売買契約を選択の方が合理的である。前者であれば、本件譲渡資産の譲渡によって「収入すべき金額」は10億7733万円であるが、後者であれば7億3313万円となり、前者に比べて3億円強減少する。

XらとP社が真意で後者（2つの売買契約）の方式を選択すれば、本件譲渡資産の譲渡によって「収入すべき金額」はあくまで約7億円であり、約10億円の収入金額の発生そのものを避けていることになる。この場合、本件取引はいわゆる「租税回避」に当たることになろう¹⁵⁾。したがって、仮にこれを否認する規定が存在すれば税負担軽減の効果が否定される可能性は生じるが（租税回避（行為）の否認¹⁶⁾、ただし本件取引については存在しない）、それ以上に脱税として刑事罰が問題となることはない。これに対し、当事者が真意では前者（交換）の方式を選択しつつ、課税を避けた

14) 高裁判決の評釈である東亜由美・税理43巻3号165頁（2000）は、「本件取引を格別の売買契約と解すると、一方の契約が何らかの理由によって無効であったり、後発的不能等により失効しても、他方の契約は有効に存続し、代金全額につき債務が存続することになろうし、また、一方の契約に係る履行が何らかの事情で遅滞しても他方の契約に係る履行について同時履行の抗弁権を主張することはできないということになろう。／さらに、一方の契約を解除したとしても、当然に他方の契約を解除することはできないということになろうが、これらの結果が当事者の合理的意思に反することは明らかである」と述べ、高裁判決を不当と評価する（170頁）。

15) 租税回避とは、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減または排除」と定義され、「多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果……を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減または排除するという形をとる」と説明される（清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、第7版、2007）44頁、同旨、金子宏『租税法』（弘文堂、第13版、2008）109頁）。

16) 租税回避の否認とは、「当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」をいう（金子・前注15）111頁）。なお、明文の否認規定がない場合には租税回避（行為）の否認は許されないとするのが（いわゆる経済的実質主義による否認の否定）、今日では学界、裁判実務のいずれにおいても支配的な見解であるといえよう（本件高裁判決もその旨を述べている）。拙稿・前注6）「契約解釈」92－94頁およびその引用文献を参照願いたい。

めに契約書などの外形上は2つの売買契約であるように装う場合、約10億円の「収入すべき金額」は発生しており、これを租税行政庁に対して隠すことになる。このような行為は脱税に当たり⁽¹⁷⁾、税負担軽減の効果が生じないだけでなく、刑事罰(所得税法238条等)にも問われるおそれが生じる。

そうであれば、まずXらとしては、普通に考えれば刑事罰に問われる危険のない方を選択するであろう。すなわち、他に「特段の事情」がない限りは、2つの売買契約の方式を選択するはずである。

また、P社としても、地上げを急いでいたというのであるから、可能な限りXらの意向に沿った方式を選択して早期に本件取引を成立させようとする考えるだろう。そうであれば、2つの売買契約の方式でも本件譲渡資産を取得できる以上、この方式を採用することに異論はないはずである。たしかに、P社は本件取得資産を合計約8億8400万円もかけて取得しており、これを4億3400万円で売却することは不合理とみえなくもない。しかし、本件取引が行われた平成元年3月はバブル経済の真っ只中であり、土地の価額は上昇すると信じられていた時期である。実際にもP社の取得意思は強く、当初は本件譲渡資産を手放す気がなかったXらも最終的に翻意している。これらのことから考えれば、P社は、たとえ地上げを行う過程では損失が生じたとしても、後の土地の転売や開発によってその損失を補い利益を得ることができると考え、何としても本件譲渡資産を取得すべく、本件取得資産を上記金額で売却することにしたものと同推認できる。そうであれば、本件取得資産をその取得価額の半額近くの価額で売却することにも合理的な理由があるといえよう⁽¹⁸⁾。P社が本件取得資産を4億円強の金額で

(17) 脱税とは、「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」をいい、租税回避とは区別される(金子・前注(5)110頁)。

(18) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」税理42巻14号206頁(1999)は、P社が本件取得資産をその取得価額(約8億8400万円)を遙かに下回る代金のために譲渡したとみることは経験則に反すると主張し、その根拠として、時価から隔絶した金額を代金とする売買契約の成立を認定することは、取引上首肯できる特段の事情がない限り経験則に反すると判示した最判昭和36年8月8日民集15巻7号2005頁を指摘する(214頁)。しかし、本文で述べた事情はまさに同最判のいう「取引上首肯できる特段の事情」に当たるものといえるはずである。本件取得資産の売買契約の成立を認めることが経験則に反するとはいえないであろう。

Xらに売却することは、「本意」ではなく渋々応じたものということではあるかもしれないが、さらに「真意」でなかったということは困難ではなからうか。

このように、本件取引においてXらの所得税の負担を軽減するために2つの売買契約の形式が選択されたという事情は、2つの売買契約をXらとP社が真意で選択し締結したことを裏付ける間接事実となるだろう。他に「特段の事情」がないのにこれに反して2つの売買契約の締結が真意に基づくものでないと認定することは、経験則に違反し許されないというべきである⁽⁹⁾。

(3) 「特段の事情」の有無

もっとも、XらもP社もどちらか一方の売買契約のみを実行する意思がなかったことは、本件取引が真実には交換契約によってなされたことを裏付ける事情となるようにもみえる。

しかし、この事情は、上述した「特段の事情」には当たらず、本件取引が真実に2つの売買契約によってなされたことを否定することはできないと考える。

たしかに、地裁判決がいうとおり「本件取引は、相互の権利移転を同時に履行するという関係を当然に前提とし（履行の同時性が確保されないときは、意思表示の問題として同時履行の要否が問題となり得るものであり）、一方の履行不能は他方の履行を無意味ならしめるという関係にあった」といえるだろう。しかし、契約としては2つの売買契約であるとしながらも、本件譲渡資産と本件取得資産の引渡しについて、当事者の意思が

(9) 経験則とは、経験から帰納された事物に関する知識や法則であり、一般常識に属するものから職業の技術、専門科学上の法則まで含まれ、事物の判断をする場合の前提となる知識ないし法則とされる（新堂幸司『新民事訴訟法』（弘文堂、第3版補正版、2005）490頁。後藤勇『続・民事裁判における経験則』（判例タイムズ社、2003）18-19頁では「要するに、経験則とは、我々の経験から帰納して得られた事物の性状とか因果に関する知識や法則ということになる」と説明されている。このような経験則は、事実認定のほか、契約などの法律行為を解釈する際にも用いられる（後藤・同前24-27頁）。なお拙稿・前注(6)「契約解釈」109-110頁も参照されたい。

ら同時履行関係の存在を認めることはできるであろうし^㉑、一方当事者の引渡義務が履行不能になった場合に、例えば他方当事者に2つの契約の解除を認めることも可能である^㉒。したがって、Xら当事者がどちらか一方の売買契約のみを実行する意思がなかったことは、本件取引が真実に2つの売買契約によってなされたことを直ちに否定する根拠とはならない。かえって、真実には交換契約であったと解すると、Xらは(2)で述べたとおり脱税に当たり刑事罰に問われる危険を負うことになるが、ここで検討している事情があえてそのような危険を冒してまで交換契約を選択するだけの「特段の事情」に当たるとは考え難い。

同じことは、本件取得資産の売買代金額が本件譲渡資産の売買代金額からいわば逆算して決定されたという事情についてもいえる。売買代金を幾らとするかは、契約自由の原則の下で当事者が自由に決しうることであり^㉓、その決め方についても同様である。この事情も、2つの売買契約の真実性を否定する根拠とはならないのである。

㉑) たしかに、同時履行の抗弁権(民法553条)が成立するためには、双方の債務が1個の双務契約から生じたものでなければならないとされているが、各債務が別個の原因から生じている場合でも、合意によって牽連関係(すなわち同時履行の関係)を設定することは可能であるとされている(谷口知平＝五十嵐清編『新版注釈民法(3)債権(4)』(有斐閣、1996)471頁〔沢井裕＝清水元補訂〕)。同時履行の関係(履行上の牽連関係)は、公平の原則に基づくものであると同時に、当事者の意思の合理的推測の帰結でもあるとされており(同前459頁)、同一の双務契約から生じた債務でなくとも当事者の意思によって同時履行関係を認めることは可能であろう。なおこのように解すると、本件の場合、個々の売買契約において代金債務との同時履行関係があることと重複することになるが、それは結局すべての取引を同時に履行する旨の合意があるということであり、不合理ではないといえよう。

㉒) 最判平成8年11月12日民集50巻10号2673頁は、リゾートマンションの売買契約とこのリゾートマンションに併設されるスポーツクラブの会員権契約が同時に締結されたがスポーツクラブの屋内プールの完成が遅延した事案について、屋内プールを会員に利用させることが会員権契約の要素たる債務の一部であるとした上で、これら2つの契約は別個の契約ではあるものの、マンションの区分所有権を取得する際には必ず同クラブに入会しなければならず、区分所有権を譲渡すれば会員たる地位を失うなど、区分所有権の得喪と会員権の得喪とが密接に結びついていると認定し、「同一当事者間の債権債務関係がその形式は甲契約及び乙契約といった二個以上の契約から成る場合であっても、それらの目的とするところが相互に密接に関連付けられていて、社会通念上、甲契約又は乙契約のいずれかが履行されるだけでは契約を締結した目的が全体としては達成されないと認められる場合には、甲契約上の債務の不履行を理由に、その債権者が法定解除権の行使として甲契約と併せて乙契約をも解除することができるものと解するのが相当である」と述べて、マンションの売買契約を民法541条に基づき解除することを認めている。別個の契約であっても、契約相互の関係によっては一方の不履行を理由に他方の解除を認めることができるのである。

㉓) 契約自由の原則については四宮＝能見・前注㉑152頁、大村敦志『基本民法I』(有斐閣、第3版、2007)23頁等参照。

このように、これらの事情があるからといって、本件取引が真実には交換契約によりなされたものと解することはできない。これらの事情を併せて考えても、本件取引は、当事者の真意において2つの相互売買契約によってなされたものと解すべきであり、これを交換契約と解釈して本件課税処分を行うことは許されないのである^㉓。

2 交換契約であるとの主張に対する批判

(1) 「対価的意義」の問題

高裁判決を批判し、地裁判決と同じくXらとP社との契約を交換契約と解すべきであるとする論者は、XらとP社がいずれも本件譲渡資産と本件取得資産（および本件差金）との間に対価的意義を認めていたのであって、金銭（代金）にその意義を認めていたものではないことを強調する^㉔。たしかに、本件取引がこれらの資産の「交換」を目的としていたことは疑いないであろう。

しかし、その目的は、2つの相互売買契約を組み合わせることでも達成でき、しかもその方が、Xらの所得税の負担を軽減するという当事者の意図にも適う。そうであるからこそ、あえて2つの売買契約という迂遠な契約形式が選択されたといえるのである。言い換えれば、本件譲渡資産と本件取得資産（および本件差金）とを「交換」したいという「動機」と、Xらの所得税の負担を軽減したいという「動機」とに導かれて、XらとP社は、「本件譲渡資産を代金7億3313万円で売る（買う）」「本件取得資産を代金4億3400万円で買う（売る）」という「効果意思」を形成し、そのとおり2つの売買契約を締結した、ということが出来る^㉕。

㉓ なお高裁判決は、所得税法が法人に対する低額譲渡の場合にのみ時価で譲渡したとみなして課税することとし（同法59条1項2号）、これ以外の場合には資産の増加益（キャピタル・ゲイン）に対する課税の繰延を許容している旨指摘して、本件取引を2つの売買契約によるものと解しXらの収入金額が7億円あまりに止まると解することも正当である旨判示している。この点については占部・前注(7)5頁、今村隆「譲渡所得課税における契約解釈の意義」中里実＝神田秀樹『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）156頁等参照。

㉔ 東・前注(4)169頁、今村・前注(8)214頁、同・前注(3)157頁。

㉕ 表意者の心理のうち、効果意思に該当しないものは「動機」として区別され（山本・前注(2)111頁）、効果意思を採求する資料にはなるものの、一般には意思表示の構成要素にはならないと解されている（大村・前注(2)48頁）。

このように、当事者が本件譲渡資産と本件取得資産（および本件差金）との間に対価的意義を認めていたからといって、当事者間の真実の合意が交換契約であったというのは早計であるといわざるを得ない^㉓。

(2) 税負担軽減（回避）目的の評価

－「私法上の法律構成による否認」論－

ここで、交換契約であると主張する今村隆教授の次の指摘について触れておきたい。

今村教授は、「本件各売買契約書は、虚偽表示とまではいうことはできないとしても、前記のとおり、両当事者が、それに記載された代金と各資産との間に対価的意義を認めておらず、本件譲渡資産と本件取得資産および本件差金との間に対価的意義を認めていたことからすれば、税負担の軽減を図るという考慮から、売買契約という法形式を借用するために作成されたにすぎないというべきであろう」と主張する^㉔。

この主張は、当事者の真意すなわち真実の「効果意思」を探求するに際し、まずXらの税負担軽減（回避）目的という動機を排除し、本件譲渡資産と本件取得資産（および本件差金）との「交換」という動機のみを強調して、当事者の真実の「効果意思」が「本件譲渡資産と本件取得資産（に本件差金を付けたもの）を交換する」というものであったと解し、この解釈の後にXらの税負担軽減（回避）目的を再度持ち出して、真意とは異なる

㉓ 東検事も今村教授も、柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法(4)』（有斐閣、1993）458－459頁〔柚木・高木〕等を根拠として、本件取引における当事者の真実の合意を交換契約と解すべき旨主張する（東・前注(4)169頁、今村・前注(8)217頁）。しかし、柚木教授らが挙げる例は、「当事者の一方の給付するテレビを5万円と評価し、この価額に該当するビールの給付を相手方が約する契約」であり、そもそも代金を5万円とするテレビの売買（およびビールの売買）の意思表示があったのか否かが判然としない例である。この場合は、5万円という金額は交換の対象を選択するために用いられた評価額にすぎず、当事者の合意は「5万円相当のテレビと5万円相当のビールとを交換する」であり、代金に関する合意がそもそもされなかった、という解釈が可能である。これに対し本件取引で、XらとP社は売買契約書を作成することによって少なくとも外形的には売買契約であることを明確に表示しており、柚木教授らの挙げる例とは異なる。柚木教授らの指摘を上記論者の論拠とするのは適切ではないであろう。拙稿・前注(6)「契約解釈」117頁脚注㉔も参照願いたい。

㉔ 今村・前注(8)215頁。もっとも今村教授は、前注(8)の中ではこの点について触れていない。また、東・前注(4)もこの点については触れていない。

る売買契約の形式を「借用」した理由として位置付けるものである。このような税負担軽減（回避）目的の位置付けは、今村教授が提唱する「私法上の法律構成による否認」論の特徴といえる^㉞。

しかしこのような解釈は、「税負担を軽減する目的・意図の下になされた行為は、一般には真意に基づくものではない」という前提があつて初めて導くことができるものといえるものであるところ、そのような前提に立つことは経験則に反するものであり、私法上の契約解釈の場面においては許されない。経済活動を行う場合に、税負担のより軽い方式を選択しようとすることは何ら不自然なことでも不合理なことでもなく、他に妨げとなる事情がない限り、当事者は真意で税負担のより軽い方式を採用するはずだからである^㉟。

今村教授の主張する「私法上の法律構成による否認」論が私法上の契約解釈ルールたり得ない根本的理由は、この点にあるといえよう。このような考え方は結局、税負担を軽減（回避）する目的（意図・動機）においてなされた行為について、税負担軽減効果の発生を認めるべきでないという結論を先取りするものでしかなく、この「否認」論の本質は、いわゆる経済的実質主義による租税回避の否認にほかならないというべきである^㊱。

（3） 処分証書の法理との関係

本件取引が交換契約によるものと主張する論者はまた、高裁判決がいわゆる処分証書の法理をドグマ的に捉えている等と批判する^㊲。処分証書とは、証明しようとする法律上の行為が直接その文書によってなされたもの

㉞ 今村隆「租税回避行為と契約解釈(4)」税理43巻3号205頁は、「私法上の法律構成による否認」論を契約解釈において用いる際の基準として、まず「租税回避目的」(筆者のいう税負担軽減(回避)目的)の強弱の程度で区別し、もっぱら「租税回避目的」しか認められない(「事業目的」がない)場合は真意に基づく契約ではなく、また「事業目的」があつても「租税回避目的」の方が格段に上回る場合には、当事者の選択した契約が「通常」用いられるものであるか否かを検討すべきであるとする(209-212頁)。当事者の様々な心理のうち「租税回避目的」のみを取り出してその強弱で場合分けをし、また、「通常」性の判断においては「租税回避目的」を排除して考えるところに、「私法上の法律構成による否認」論の特徴があるといえる。

㉟ 拙稿・前注(6)「契約解釈」110-114頁。

㊱ 経済的実質主義による租税回避の否認については前注㉞参照。

㊲ 東・前注㉞70頁、今村・前注㉞15頁、同・前注㉞154-155頁。

をいい⁸²⁾、処分証書の法理とは、処分証書がある特定の人の意思に基づいて作成されたこと（文書の成立の真正）が証明された場合には、その人が処分証書に記載された契約を真実にしたことが証明され、その証明力を争うことができない（反証の余地がない）とする法理であると説明される⁸³⁾。高裁判決を批判する論者はたとえば、「控訴審判決は、そもそも処分証書の法理について反証を許さないとする考え方を前提とし、1審判決のような認定をするのは、租税回避行為の否認の法理でしか説明できないと考えたものと思われる」と指摘する⁸⁴⁾。

しかし、この批判は当を得ないと考える。

処分証書の法理の見直しの議論において想定されているのは、通謀虚偽表示（民法94条1項）により無効となるべき契約（意思表示）である。そこで示されている問題意識は、このような契約についてまで処分証書の法理を適用し、契約書に記載されたとおりの契約の成立を一旦認め、その効力を争う側に無効であることの主張立証責任を負わせることが合理的であるのか、むしろそのような契約は最初から不成立であると位置付けることで、契約をした者の側に契約の成立についての主張立証責任を負わせる方が合理的ではないか、というものである⁸⁵⁾。したがって、この処分証書の法理に関する議論は、その結論によって契約の成立・効力についての主張立証責任の所在が異なる場面であって初めて意味をもつことになるといえる。

⁸²⁾ 高橋宏志『重点講義民事訴訟法下』（有斐閣、補訂版、2006）113頁。

⁸³⁾ 賀集唱「契約の成否・解釈と証書の証明力」民商60巻2号179頁（1969）[185頁]。

⁸⁴⁾ 今村・前注⁸³⁾154頁。

⁸⁵⁾ 賀集・前注⁸³⁾187-188頁は、差押物件（所有者A）を取得したと主張するXが当該物件の差押債権者Yを被告として提起する第三者異議訴訟（民事執行法38条）において、XA間の売買契約書（処分証書）を証拠として提出した際に、その売買契約が虚偽表示であることの認定が状況証拠（XとAとの関係や代金授受の有無、Xの資力やAが受領した代金の使途等）に頼らざるを得ない場合が多いと指摘し、「そうすると、被告を勝たせようとするときは、全面的に被告が立証責任を負う抗弁よりも、否認のほうが、裁判官の審理としては、抵抗が少ないのではないかと推測する。もしそうであるならば、やはり、『否認』か『抗弁』かを決めておくのも、無意味ではないであろう」とされる。処分証書の法理を適用すればXA間の売買契約の成立は証明されたことになり、Yによる虚偽表示の主張は「抗弁」とされYがその立証責任を負うが、処分証書の法理が適用されない場合、虚偽表示の主張は「否認」となり、Xが当該契約の成立について立証責任を負うことになる（同前187頁。「否認」「抗弁」の相違については新堂・前注⁸³⁾390-391頁等参照）。このように、賀集判事の研究は、虚偽表示の成否（または契約の成否）についての立証責任の所在に関する問題意識と強く結びついているのである。

これに対し、課税処分の適法性に関する立証責任は、原則的に処分をした租税行政庁が負うべきものとされている⁶⁹⁾。本件でいえば、Yらにおいて、XらとP社との契約が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約であったということを立証する必要がある。処分証書の法理が厳格に適用されるならば、Yらは2つの売買契約の成立については反証が許されないことになるが、これらの売買契約は通謀虚偽表示で無効であり、その裏に隠されている真実の契約は交換契約である、と主張立証することになる（通謀虚偽表示の主張の根拠の1つとして、真実の契約が交換であるという主張も当然示されることになるだろう）。一方、処分証書についても反証を許すという考え方に立てば、Yらは2つの売買契約書で示された契約が実は（代金額などに関する契約書の記載にかかわらず）交換契約であると主張立証することになる。このように、処分証書の法理についていかなる考え方を採ろうと、本件においてXらのした契約が交換契約であるということをYらが主張立証しなければならないことは、全く同じである。

そうであれば、そもそも処分証書の法理の問題と、本件とは無関係であるといってよいのではなかろうか。少なくとも、本件高裁判決の判断を左右する問題ではないとみるべきであろう⁷⁰⁾。

付言すれば、本件高裁判決は「本件取引にあっては、Aらの側においてもまたP社の側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められる」と述べ、当事者の真実の意思を解釈した上で、本件取引で採用された2つの売買契約という形式が「仮装のものであるとすることは困難なものというべきである」、すなわち真実の意思に基

⁶⁹⁾ 金子・前注⑤779頁等および最判昭和38年3月3日訟月9巻5号668頁等。

⁷⁰⁾ 処分証書の法理に関する問題と、契約解釈のあり方についての「私法上の法律構成による否認」論との関係については、拙稿・前注⑥「契約解釈」115-117頁参照。

づくものと判断している。このような判断を行っている本件高裁判決について、「処分証書の法理をドグマ的に捉えている」という批判は当たらないと思われる。

第3 「収入すべき金額」と契約形式との関係

1 契約形式にとらわれないとする見解

ここまで、本件譲渡資産の譲渡による「収入すべき金額」が幾らであるかは、本件取引が2つの売買契約によってなされたか（代金額約7億円）、それとも1つの補足金武付交換契約によってなされたか（本件取得資産の時価と本件差金との合計約10億円）によって決せられるという前提で検討してきた。すなわち、譲渡所得に係る「収入すべき金額」は、譲渡の際に選択された契約の形式によって定まる、という前提である。

しかし、これに対しては、今村教授から次のような指摘がされている。すなわち、「本件においては、交換契約と認定できず、2個の売買契約であるとしても、それらの目的とするところが相互に密接に関連づけられていて、これら2個の売買契約が不可分のものと認められるとし、そうすると、譲渡資産の売買により実現した『収入』は、単に譲渡資産の代金額7億円を『金銭』として得たのではなく、譲渡資産の売買契約と不可分の関係に立つ売買契約によって得られた『物』と差金の3億円の『金銭』とをキャピタル・ゲイン実現の反対給付として得ているとみることができ、したがって、『収入』金額は、10億円とする」べきであるとの主張である⁸⁸⁾。その理由について今村教授が述べている部分を引用しよう⁸⁹⁾。

「……、譲渡所得課税における『譲渡』という課税要件と『収入』という課税要件とを比較すると、『譲渡』の場合には、所有権等権利の移転又は消滅といえることが必要であり、その意味で、契約の法的性質決定が意味がある。そこで、譲渡所得課税において、『譲渡』が売買契約か交換契約であ

⁸⁸⁾ 今村・前注⁸³⁾149-150頁。

⁸⁹⁾ 今村・前注⁸³⁾150-151頁。

るかを検討し、当該契約が所有権等の権利を真に移転させるものであるか否かを論ずる意味がある。しかし、『譲渡』に当たるか否かを判断した結果、売買契約と判断した場合には、『収入』は当然に金銭であり、『交換契約』と判断した場合には、『収入』は当然に『物』であると考えるべきかが問題となる。『譲渡』を判断する場合には、確かに契約の法的性質決定をする必要があるが、それはあくまでも所有権等の権利の移転又は消滅があったとみられるか否かの判断の限りであり、その判断をする際に決定した法的性質決定は、確かに『収入』が『金銭』か『物』かを判断する上で重要な要素であるものの、そのみで決定されるものではない。なぜなら、譲渡所得課税における『収入』との課税要件は、……、そもそも譲渡によって顕在化したキャピタル・ゲインが実現したものは何かを認識するための要件であり、客観的に判定されるべきものであり、当事者の契約形式によって左右されるとするのは不合理であるからである。本件のように２個の売買契約が不可分であり、社会通念上、一方の売買により資産を譲渡するからこそ他方の売買契約により別の資産を得ることができるとの関係に立っており、『譲渡』と別の資産の取得との間に因果関係があり、譲渡資産の引当てとして他方の売買契約による資産を得ていると考えられる。そうすると、資産の『譲渡』による顕在化したキャピタル・ゲインは、『譲渡』により得た『物』と差金３億円の『金銭』と考えることができよう。」

２ 類似事件における裁判所の判断

この問題は、本件では争われなかったものの、本件と同様に当事者間で行われた２つの売買契約が１つの補足金付交換契約でないかが問われた東京高判平成14年３月20日訟月49巻6号1808頁において争われた（以下この判決を「平成14年判決」といい、その事件を「類似事件」という）。この事件は、納税者が自己の所有地を５億8000万円で売却する一方、相手方から別の土地を４億円で買い受け、相殺差金１億8000万円の支払を受けたものであるが、この取得した土地の時価が約７億9000万円と評価されるものであった。

租税行政庁は、本件と同様に納税者の譲渡所得の金額を増額する更正をし、その理由として上記契約が補足金付交換契約であることの他、さらにそれが2つの売買契約である場合についても「収入すべき金額」が納税者の得た代金ではなく、相手方から取得した土地と相殺差金の合計約9億7000万円であると、次のとおり主張した。

「本件取引が補足金付交換契約ではないとしても、本件各売買契約書に記載された売買代金額は、客観的交換価値及び対価的意義を有するものではないから、これを前提として、所得税法33条3項及び36条1項所定の総収入金額を算定するのは誤りである。……そして、譲渡所得課税の趣旨からすれば、譲渡所得課税において総収入金額に算入される対価は、必ずしも私法上の反対給付に限られるものではなく、資産の値上がりによる増加益の具体化と認められる限り、当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある利益を含み得るのである。」

これに対し平成14年判決は、当該取引が2つの売買契約によってされたものと認定した上で、当該土地の譲渡による「収入すべき金額」（判決では「総収入金額に算入すべき金額」）についても次のとおり売買代金額であると判示し、租税行政庁の主張を退けた⁴⁰。

「しかし、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいうものであり（所得税法33条1項）、譲渡所得の金額は、当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費等を控除して算出することとされており（同条3項）、総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とされているところ（同法36条1項）、資産の譲渡が売買契約によって行われた場合には、当該取引によって収入されるものは売買代金にほかならないから、契約上の売買代金額をもって収入すべき金額と

⁴⁰ 同判決に対して租税行政庁が上告受理申立をしたが、最高裁判所は平成16年4月22日付で不受理決定をし、同判決が確定している（税資254号129頁（順号9636））。

解するほかないというべきである。そして、総収入金額に算入すべき金額は、資産の譲渡との間に必ずしも法律上の対価関係が存在していることまで要しないが、実質的に資産の譲渡の対価と認められることが必要であると解すべきである。資産の譲渡との間に単に因果関係があれば課税の対象となると解することは、課税の対象の範囲が余りにも不明確となって租税法律主義に反するおそれがあり、相当ではないというべきである。

控訴人〔租税行政庁——引用者注、以下本稿において同じ〕は、本件譲渡契約上の売買代金額が客観的交換価値よりも低額であり、これによって、税額が売買代金が客観的交換価値相当額であった場合よりも低額となっていることが問題であるとしているようである。しかし、所得税法は、同法59条1項2号において、法人に対する著しく低い価額での譲渡について時価による譲渡があったものとみなして課税を行うこととしているほかには、資産の譲渡の対価が客観的交換価値に比して低額である場合について特段の定めを置いていないのであるから、同法は、法人に対する資産の譲渡であってそれが著しく低い価額による譲渡に当たる場合のほかは、資産の譲渡の対価が客観的交換価値よりも低額であるとしても、税負担がこのような対価の定め方によって軽減されることを容認しているものと解さざるを得ない。」

筆者は、この判示が正当であり、今村教授のように譲渡の原因となった契約の形式とその資産の譲渡による「収入すべき金額」の把握とを切り離す考え方は、誤りであるとする。その理由を次項で説明する。

3 検討

(1) 譲渡所得課税の本質論との関係

今村教授の主張は、譲渡所得課税の本質がキャピタル・ゲインに対する課税であることをその理論的根拠としている。同教授は、譲渡所得課税について「シャウプ勧告におけるキャピタル・ゲイン（所有資産の増加益）を課税対象とするとの考え方を引き継ぎ、『収入』がなくとも、『譲渡』をもって実現があったものとみるべき」ものとし、他の所得とは異なり『譲

渡』にも実現の意味がもたされ、『収入』がない場合にも課税の対象とされている」と述べる。そして、譲渡所得課税の趣旨が資産の「譲渡」により顕在化したキャピタル・ゲインに課税するものであることに鑑みると、『収入』は、『譲渡』により顕在化したキャピタル・ゲインが実現したもののすべてを含むと考えるべき」であるとする。そこから『譲渡』による『収入』は、必ずしも私法上の有償契約におけるような資産の譲渡と対価関係に立つ給付に限られるものではなく、『譲渡』に起因しそれと因果関係のあるものと認められるのであれば、『譲渡』による『収入』とみるべきであると主張するのである⁽⁴¹⁾。

しかし、この立論には疑問がある。今日の所得税法において、シャウプ勧告の考え方を反映したみなし譲渡課税がされるのは、わずかに所得税法59条1項に該当する場合、すなわち法人に対する贈与・遺贈等（1号）または同じく法人に対する低額譲渡（2号）の場合のみであり、これらはあくまで原則規定たる同法36条1項に対する「別段の定め」とされている。譲渡所得においてもその収入金額（同法33条3項）は、原則として「収入すべき金額」（同法36条1項）とされているのであり、この点は他の種類の所得と何ら代わるところがない。譲渡所得課税の本質がなおキャピタル・ゲイン課税であるとしても、現行法上はその本質は徹底されておらず、むしろ極めて限定された例外に追いやられているのである。現行所得税法の下における譲渡所得課税の本質論の役割は、このような例外的な課税も担税力に即した課税であり応能負担の原則にも反しないことの理論的根拠になる程度にすぎないとみるべきではなかろうか。

このことは、譲渡所得課税がキャピタル・ゲイン課税であることを示した最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁の次の判示にも現れているといえるだろう⁽⁴²⁾。

「譲渡所得に対する課税は、……、資産の値上りによりその資産の所有者

(41) 今村・前注⁽³⁾146－149頁を適宜引用しつつ要約した。

(42) 判決文中の数字は原文の漢数字を算用数字に変えている。

に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和22年法律第27号、以下同じ。）9条1項8号の規定である。

そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。」

このようにみると、譲渡所得課税がキャピタル・ゲイン課税であることを根拠として、譲渡の原因たる契約形式とこれによって生じる「収入すべき金額」の認定を切り離してよいと解することは、説得力に欠けるように思われる。

（2）「収入」の意義との関係（租税法律主義の機能）

もっとも、譲渡所得課税の本質論を根拠としなくても、譲渡所得に係る「収入すべき金額」が幾らであるかは、譲渡の原因となった契約の形式に左右されないと考える見解も成り立ちうる。

たとえば品川芳宣教授は、本件高裁判決の評釈において「〔Xらは〕本件譲渡資産の譲渡により、その対価として、本件取得資産と本件差金を取得したことに変わりはないので、本件取得資産の譲渡の対価の額は、本件取得資産の価額（時価）と本件差金との合計額となる」と指摘して本件高裁判決を批判している⁴³⁾。品川教授が「変（わ）りはない」とされる理由は述

⁴³⁾ 品川芳宣・税研89号115頁（2000）〔118頁〕、同・TKC 税研情報9巻2号1頁（2000）〔9頁〕。

べられていないが、たしかに本件の事案をみれば、本件譲渡資産を譲渡したから本件取得資産と本件差金を得た、という因果関係は認められるから、このような社会的事実だけをみれば「変(わ)りはない」といえそうである⁴⁴⁾。上記類似事件において租税行政庁は「当該資産の譲渡に起因しそれと因果関係のある利益」が譲渡所得の総収入金額に含まれると主張したが、ここにいう因果関係も上のような社会的事実として認められる因果関係を指していると思われる⁴⁵⁾。

しかし、譲渡所得の総収入金額に算入されるべき「収入すべき金額」は、税法が別に定めるのでない限り、売買契約によるならば代金額であり、交換契約によるならば取得した資産の時価であるというように、その資産の譲渡の原因となった契約に基づいて得るべき金額に限られ⁴⁶⁾、資産の譲渡との間に(社会的事実としての)因果関係が認められる利益(の金額)であるだけでは足りない、と考えるべきではなかろうか。平成14年判決が「実質的に資産の譲渡の対価と認められることが必要である」とするもの、内容的には私見と同趣旨のことを考えているものと思われる。

ある取引を行うか否かの判断に際して税負担を検討するときには、通常、その取引のために行う契約によって得られる利益を基準として考えるであろう。資産の譲渡を行う場合に、売買契約で行うならば代金額を基準に税負担を考えるであろうし、交換契約で行うならば代わりに得る資産の

44) 本文で引用した見解からすれば、本件譲渡資産の譲渡に係る収入金額を[a]本件取得資産の時価(7億7820万円)と本件差金(2億9913万円)の合計額と主張するのが自然であろう。しかし、品川教授は本件についてこれとは異なり[b]本件譲渡資産の代金額(4億3400万円)と本件差金、さらに「本件取得資産を著しく低額で取得したという経済的利益」(本件取得資産の時価から本件譲渡資産の代金額を控除した残額3億4420万円)の合計額であると主張する(同・前注43)税研118頁、同TKC10頁)。なぜわざわざ[b]の見解を採るのか、筆者にはその理由を読み取れなかった。

45) 品川教授も、類似事件の原審東京地判平成13年3月28日訟月49巻6号1820頁に関する評釈(同・TKC税研情報10巻6号1頁(2001))の中では、「本件譲渡土地の譲渡によって、本件購入契約から何らかの経済的利益を享受していれば、本件譲渡土地の譲渡対価の算定においてそれを考慮することは、所得税法36条1項及び2項の主旨に適うものと考えられる」と主張するので(9頁)、ここでは社会的事実としての因果関係があれば足りるという考え方を採っているものとみられる。

46) 契約によらない資産の譲渡(競売、公売等)によっても総収入金額に算入すべき利益は生じるから、より一般的には「譲渡の原因となった法律関係」とでもいうべきであろう。

価額で税負担を考えるであろう。しかるに、「収入すべき金額」が幾らであるかは契約形式に関係なく考えることができるとすれば、それはやはり、国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を害することになり、租税法律主義（憲法84条）が蔑ろにされることになる⁴⁷⁾。

たしかに、「収入」という概念自体は、今村教授がいうように固有概念に当たるであろうし⁴⁸⁾、「収入すべき金額」が論理必然的に契約形式と結びつくとはいえないだろう。しかし、「収入」が固有概念であることを理由に、「収入すべき金額」を契約形式と切り離して考えてよいとするのであれば、それは論理に飛躍があるといわれても止むを得まい。そもそも「収入」という概念は、外部からの経済的利益の流入を指すとされており⁴⁹⁾、所得税法が「収入」をもって所得を捉えることの意義は、外部からの経済的利益の流入を伴わない所得（未実現の利得と帰属所得）を原則として課税の対象から除外することにあると説明されている⁵⁰⁾。その意義を超えて、「収入すべき金額」をどのようにして把握するかという問題についての答えを「収入」という概念から直接導き出すことは、できないはずである⁵¹⁾。

47) このように租税法律主義の機能を根拠とする立論に対しては、「本件のXらは本件取得資産と本件差金を取得できるから本件譲渡資産をP社に譲渡したのであって、本件課税処分はXらの予測可能性を何ら害していない」という批判もありえよう。しかしこれは、本件という個別事案での結論に対する批判に止まるから、「収入すべき金額」をどのように判断すべきであるかという一般論（解釈論）において、譲渡の契約形式を無視すべきとする主張の理由にはなりえない。一般的な判断の枠組みがどうあるべきかを考える場面では、一般的な取引における予測可能性を考えるのが筋であろう。もっとも、一般論のレベルで原則としては契約形式と結びつける考え方を採りつつ、一定の場合に例外を認めるべきである（本件はその一例である）という主張であるならば、その是非は検討の対象となるであろう。しかし筆者は、例外としてもこのような考え方を認めるべきではないと考える。

48) 固有概念とは「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」をいい、これと対比されるのが借用概念（他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念）とされる（金子・前注⑤104頁）。「収入」という概念がこの二者のいずれかといわれれば、固有概念に当たることになる（「所得」は固有概念の一例とされる）。固有概念の意味内容は「法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである」と説明されている（同106頁）。

49) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究——所得課税の基礎理論（上）』（有斐閣、1995）74頁。

50) 金子・前注⑤164頁参照。これこそが「収入」概念を用いた所得税法の「趣旨・目的」（前注48参照）といえよう。「未実現の利得」は「所有資産の価値の増加益」を指し、「帰属所得」とは「自己の財産の利用および自家労働から得られる経済的利益」を指す。これらが原則として課税の対象から除かれる理由は「それらが本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるから」だと説明されている（金子同前）。

もちろん、私見によれば、「担税力に即した課税」を達し得ない場面が生じることは否定できない⁵⁰⁾ (本件はその典型といえよう)。しかし、国の課税権も当然ながら憲法 (租税法律主義) による制約に服するのであり、その範囲で担税力に即した課税が制限されることもやむを得ないといえよう⁵¹⁾。

なお、受贈者が贈与者の第三者に対する債務を贈与者に代わって弁済するという負担の付いた負担付贈与 (民法553条) の場合、受贈者がこの負担を履行することによって贈与者は当該債務の支払を免れたという経済的利益を得ることになるが、これは、贈与契約の付款である「負担」の履行によって生じた利益であるから、その金額は私見によっても当該資産の譲渡による「収入すべき金額」に当たることになる⁵²⁾ (私見で「資産の譲渡の

50) 付言すれば、借用概念と固有概念の区分は金子教授によって提唱され、今日では広く定着した考え方であるが、金子教授は「いわゆる実質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈をもち込むことに対して歯止めをかけることに役立つのではないか」という問題意識からこの区分を提唱されており (金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について——」租税法研究6号1頁(1978)〔2-3頁〕)、同論文においてももっぱら借用概念の解釈について、私法と同義と解すべきか税法独自の解釈が可能かという観点から検討されている (その後の議論も同様といってよいであろう。一例として谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号105頁(1998))。このような議論の経緯からみても、ある概念が固有概念に当たることは、単に他の法領域での概念との異同を検討する必要があることを意味するに止まり、本件のような問題について何らかの解釈を示す根拠とはならないといえよう。

51) 「担税力に即した課税」は憲法14条1項を根拠とする租税平等主義 (租税公平主義) の要請と説明される (金子・前注50頁73頁)。このことを根拠として、この問題は憲法上の原理が衝突する場面であって、租税法主義を一方的に優先させるのは不当であるとの批判もあるかもしれない。この点については改めて検討する必要があるが、差し当たり次の疑問を示しておきたい。憲法14条1項の保障する平等原則の意義が基本的人権の1つであり、本質的には課税権を含む国家権力の行使を制限する原理であることからすると、「担税力がないのに課税をしてはならない」という要請の根拠にはなっても、「担税力がある以上は課税しなければならない」という要請の根拠にはならず、この問題を憲法原理の衝突とみるのは妥当でない (したがって租税法主義を優先させるべきである) のではなかろうか。

52) 谷口教授は、我が国の租税法が課税の対象とする経済的成果をその基礎にある私法上の法律関係によって把握するという根本決定 (私法関係準拠主義) を前提にしていると主張され、それは我が国の憲法の根本原理である自由主義の思想を実質的な基礎として説明される (谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造——外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として——」租税法研究32号53頁(2004)〔60-62頁〕)。私法と税法との関係について非常に有益な示唆を与えるものといえよう。

53) 東京高判昭和60年12月17日行裁例集36巻11=12号1961頁参照 (最判昭和63年7月19日税資165号340頁は上告理由なしとして上告を棄却している)。なお、今村教授はこの判決を挙げた上で、「上記譲渡所得課税の趣旨を重視すると、『譲渡』による『収入』は、必ずしも私法上の有償契約におけるような資産の譲渡と対価関係に立つ給付に限られるものではなく、『譲渡』に基因しそれと因果関係のあるものと認められるものであれば、『譲渡』による『収入』とみるべきと考え」と主張するが (今村・前注53頁149頁)、これは同判決を正しく理解したものとはいえないであろう。同判決は、控訴人 (納税者) が負担付贈与における負担は贈与の対価ではなく「収入すべき金額」に当たらないと主張したのに対して、「有償契約における対価たる給付といい、無償

原因となった契約に基づいて得るべき金額」としているのは、このような「負担」の履行による利益をも含むことを念頭に置いている)。

(3) 恣意的な判断に陥る危険性の有無

また、資産の譲渡と（社会的事実としての）因果関係がある利益であれば「収入すべき金額」に当たると解すると、「収入すべき金額」が何であるかは、因果関係の有無の点のみから判断されることになるだろうが、このような単一の事情の有無から結論を直ちに導くという枠組みには、恣意的な「結論ありき」の判断に陥りやすいという危険があろう。

これに対し、資産の譲渡による「収入すべき金額」をその譲渡の契約形式と結びつけ、資産の譲渡が如何なる契約によりなされたかについての判断を介在させる方が、恣意的な判断に流れる危険性はより低いといえるのではなかろうか。

契約の解釈に当たってはまず契約当事者の意思表示（効果意思）の内容を探求することになるが、その過程では諸々の間接事実を基に経験則を用いた推論がなされる。「Xらは本件譲渡資産を譲渡したから本件取得資産と本件差金を得られた」という事情（因果関係）も、そこから直ちに結論を導くのではなく間接事実の1つと位置付けられる。このような判断の枠組みを採る方が、「結論ありき」の判断に流れる危険性を抑えやすく、より優れているように思われる。

平成14年判決が租税行政庁の主張について「課税の対象の範囲が余りにも不明確となって租税法律主義に反するおそれがあり、相当ではない」と述べているのも、(2)で指摘した租税法律主義の機能との関係だけでなく、その判断枠組みとしての危うさをも意識したものとみることができるのではなかろうか。

契約における付款による給付といっても、その区別はあくまで当事者の意思に依拠する相対的なものであることを指摘して、負担であっても「収入すべき金額」に当たりうるとしたものである。そこでは、負担の履行によって贈与者の得る利益が「(贈与) 契約に基づいて得るべき」ものであることは当然の前提とされており、それを超えておよそ譲渡と因果関係のある利益であれば「収入すべき金額」に当たるかという問題については、何ら検討していないのである。

4 弁護士報酬に関する課税事案との相違

ところで、平成14年判決については、次のような疑問が示されている⁶⁵⁾。
すなわち、「X〔納税者・原告〕が〔土地の〕所有権を売却することによって得たのは、土地と現金1億8,000万円、それに時価7億9,000万円の土地を4億円で購入することができる権利」であり、「この権利の価額は土地の時価との差額の3億9,000万円」であるから、この3つの権利の合計額9億7,000万円が「収入すべき金額」になるという。

そして、この理解を示した判決として、大阪地判平成9年3月25日税資222号1142頁を挙げる。これは、弁護士甲がある土地の所有者乙から耕作人らに対する明渡請求事件を受任してその解決に当たり、これが解決したところに当該土地（時価約2億1000万円）を4000万円で乙から買い受けたところ、この時価と買受代金額との差額約1億7000万円が上記受任事務の報酬に当たり甲の事業所得の総収入金額に算入すべき「収入すべき金額」であるとして（所得税法27条・36条1項）、課税されたという事案である。同判決は、「本件土地の価額と原告の支払額4000万円との差額1億7390万7205円については、被告主張のとおり、本件事務に対する対価、すなわち弁護士報酬として授受されたものと推認するのが相当である」と述べて課税処分を適法としたが⁶⁶⁾、上記論者はこの判決が「土地を時価よりも低額で譲り受けることができる利益も課税所得を構成するという理屈」を示したものと評価している。

しかし、この大阪地裁判決の論理が平成14年判決に対する上記批判の根拠となるか、筆者には疑問である。

大阪地裁判決が上記差額約1億7000万円について「本件事務に対する対価、すなわち弁護士報酬として授受されたものと推認する」とした趣旨は、甲と乙がこの差額を弁護士報酬とする合意をしていた事実を認定したということであろう。そのことは、報酬に関する合意をしていないとの甲の主

⁶⁵⁾ 三木義一ほか『実務家のための税務相談民法編』（有斐閣、第2版、2006）27頁〔関根稔〕。

⁶⁶⁾ 同判決に対する甲の控訴は棄却され（大阪高判平成10年4月14日税資231号592頁）、確定した。

張を退けているところからも明らかといえる。すなわち同判決は、甲乙間の委任契約（民法646条）に基づく報酬の合意（同法648条1項）を認定して、上記差額を収入金額としたものと解される。委任契約の報酬は金銭に制限されておらず⁶⁷⁾、譲り受けた土地の時価と買受代金額の差額という経済的利益も性質上何ら問題なく報酬に当たる。したがって、この判決は、特に私法と異なる税法独自の解釈を示したというようなものではないといえよう。この課税は、「収入すべき金額」はその原因となった契約形式に左右されるとする私見からも、説明できるのである。

これに対し、平成14年判決の事案において「時価7億9,000万円の土地を4億円で購入することができる権利」の価額3億9,000万円を「収入すべき金額」に算入しようとすれば、「収入すべき金額」の把握がその発生の原因となる契約形式には左右されないという見解に立つか（ただし、ここまで述べたとおりこの見解は不当と解すべきであろう）、または、かかる権利（オプション）の付与について当事者が合意している（両当事者にその旨の効果意思がある）といえることが必要となるだろう。しかし、特に当事者が税負担を軽減するために交換契約でなく2つの相互売買契約を選択したような場合、後者の合意（効果意思）の存在を認めることは難しいのではなかろうか。このようなオプションを付与する合意がなくても、時価との差額に相当する経済的利益を享受させることは相互売買契約によることで可能であり、税負担を軽減したいという「動機」からすればわざわざこのような合意をする理由がないといえるからである。

おわりに

本稿では、本件を素材として、①契約解釈のあり方の問題と、②「収入すべき金額」とその発生の原因たる契約形式との関係を検討することを試みた。①は、これまで「私法上の法律構成による否認」論の検討において述べた内容を改めて確認する作業といえるが、②は筆者にとってこれまで

67) 幾代通＝広中俊雄編『新版注釈民法(6)債権(7)』（有斐閣、1989）255頁〔明石三郎〕参照。

積み残しの問題となっていた。ただ、この点についての検討は未だ十分ではなく、本稿は現段階での試論に止まっており、今後も検討を続けたいと考えている⁵⁸⁾。ご指摘、ご批判を賜れば幸いである。

また、①の問題についても、本件についての結論とは別に、なお検討すべき問題があると考えている。これまで筆者は、今村教授による「私法上の法律構成による否認」論が税負担軽減（回避）目的の存在を契約の真实性を否定する重要な間接事実と位置付けたことに対して、これを批判することに主な関心を寄せてきた。しかしこの目的も、契約解釈における間接事実の1つにすぎない。②に関して「収入すべき金額」の把握が当事者の選択する契約形式と結びつくという見解を採る以上、当事者の選択した契約が何であるかについての検討（解釈）は極めて重要な作業になるといえる。この契約解釈の問題についても、今後検討を続けたいと考えている。

58) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5・6号192頁（2006）は、②の問題に関し、当事者の選択した契約形式には拘束されないとの見解を採るが〔226－228頁〕、その論拠の1つとして「所得分類は複数の契約を観察の対象とせねばならず、それによって収入金額の有無が判断される場合もある」ことを指摘する（その根拠については同前219－221頁）。岡村教授のこの指摘には肯けるところがあり、改めて検討すべきと考えるが、現段階では、租税法律主義との関係や恣意的な判断の危険性（本稿第3・3(2)(3)）の問題を考えると、上記指摘を考慮してもなお、契約形式と収入金額の問題とを切り離してよいと考えることには疑問が残ると述べておきたい。